

Sentenza del 26/08/2024 n. 23075 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1160/2019, depositata il 30 ottobre 2019, la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha rigettato l'appello proposto dalle parti, odierne ricorrenti, avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro emesso dall'Agenzia delle Entrate in relazione ad un atto che - recando la cessione (totalitaria) a NUOVA CO.GE.A. Srl delle partecipazioni, nella società ITALIAN FOOD SERVICE Srl, detenute da Unione Fiduciaria Italiana Spa (per il 5%), e da S.I.RE.F. Spa (per il 95%), - era stato riqualficato in termini di cessione di azienda e - a fronte del versamento dell'imposta in misura fissa - sottoposto a tassazione proporzionale di registro (secondo l'aliquota del 3%).

1.1 - A fondamento del decisum, il giudice del gravame ha rilevato che:

- nella fattispecie, rimanevano irrilevanti le disposizioni di cui alla l. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), ed alla L. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084 (di interpretazione autentica della prima disposizione), in quanto l'atto impositivo era stato emesso il 10 luglio 2017 - nel vigore, pertanto, della previgente formulazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 - e "la diversa, e più restrittiva formulazione dell'art. 20", cit., non incideva "in ogni caso sulla rettifica operata dall'Ufficio" perché la riqualficazione era stata operata in relazione agli "effetti giuridici prodotti dall'atto sottoposto a registrazione e non vi è stato ricorso ad elementi esterni e/o extratestuali.";

- si era svolto, tra le parti, un contraddittorio preventivo perché, come rilevato nella sentenza impugnata, nell'avviso di liquidazione si era dato "atto delle osservazioni e produzioni delle società" e l'Ufficio aveva "esaminato la documentazione di parte, ne è esempio la citazione e il commento sulla perizia estimativa prodotta, in diritto poi la questione è prettamente giuridica e si è dato conto dei diversi orientamenti.";

- sussisteva la legittimazione passiva delle società fiduciarie che erano intervenute nell'atto di cessione quali parti contraenti, cui, pertanto, si applicavano le disposizioni di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , artt. 10 e 57 , non anche quelle di cui alla l. n. 1966 del 1939 ; in particolare, la posizione della società fiduciaria - che il giudice del primo grado aveva correttamente ricondotto a quella del mandato senza rappresentanza - si identificava con quella di "sostituto di imposta" che era tenuto "al pagamento della maggiore imposta di registro accertata salvo, poi, agire in rivalsa nei confronti del fiduciante, soggetto concretamente inciso dall'imposta de qua.";

- "secondo la consolidata, giurisprudenza di legittimità il contratto di cessione totalitaria delle quote è assimilabile ai fini dell'imposta di registro al contratto di cessione dell'azienda senza che

sia necessario fornire prova di un intento elusivo, ciò che rileva sono gli effetti giuridici concretamente perseguiti, individuati nel potere di godimento, e di disposizione dell'azienda. A nulla rileva il contesto economico in cui tale cessione di quote interviene, nel caso di specie poi a breve è seguita la incorporazione dell'azienda."

2. - Nuova Cogea Srl, e S.I.RE.F. Spa, ricorrono per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi, ed hanno depositato memoria; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Unione Fiduciaria Italiana Spa ha, a sua volta, proposto, in via incidentale, ricorso per la cassazione della sentenza sulla base di tre motivi, ed ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. - Il ricorso principale è articolato sui seguenti motivi:

1.1 - col primo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., le ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , agli artt. 10 , 11 e 12 delle disp. prel. codi civ., ed all' art. 73 , terzo comma, Cost., deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame - nel far applicazione del principio *tempus regit actum* - aveva finito col disconoscere la portata (di interpretazione autentica), e la conseguente efficacia retroattiva, della disposizione di cui alla L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a) - che aveva riformulato il previgente art. 20, cit., nel senso che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi." - così come del resto *expressis verbis* previsto dalla l. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084 (secondo il cui disposto "La L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , comma 1."); disposizioni, queste, che avevano ricondotto l'attività interpretativa consentita dall'art. 20, cit., agli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, precludendo all'amministrazione - a fronte di più alternative legittime - di riquilibrare l'atto sol perché la legittima scelta del contribuente corrispondente ad un prelievo fiscale meno oneroso;

1.2 - il secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , e art. 11 della Tariffa allegata, parte prima, assumendo le ricorrenti che la citata disposizione non poteva consentire di riquilibrare l'atto registrato (cessioni di quote di partecipazione in società, seppur totalitarie) nei termini di una cessione di azienda, considerato che venivano (così) in rilievo fattispecie negoziali connotate da effetti giuridici ben diversi, - sul piano civilistico e su quello delle obbligazioni tributarie implicate - che, oltretutto, difettavano nell'atto pattuizioni tipiche del contratto di cessione di azienda - clausole contrattuali delle quali la stessa gravata sentenza non aveva dato conto - e che irrilevanti, ad ogni modo, rimanevano i meri effetti economici della cessione la cui considerazione aveva portato, nella fattispecie, ad una sorta di presunzione di equivalenza tra negozi connotati da diversi effetti giuridici, sulla base di una inammissibile considerazione degli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti.

2. - Unione Fiduciaria Italiana Spa ha articolato i seguenti motivi di ricorso incidentale:

2.1 - il primo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge 23 novembre 1939, n. 1966 , art. 1 , ed all' art. 53 Cost., assumendo, in sintesi, la ricorrente che - non comportando l'intestazione fiduciaria dei beni un trasferimento degli stessi dal fiduciante al fiduciario, siccome il rapporto riconducibile ad un mandato senza rappresentanza, e (così) non potendosi correlare a detta intestazione alcun indice di capacità contributiva, suscettibile di emergere (solo) con riferimento alla titolarità di quegli stessi beni in capo al fiduciario, - nella fattispecie l'avviso di liquidazione andava emesso nei confronti del fiduciante la cui identità poteva essere accertata dall'amministrazione ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 ;

2.2 - col secondo motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , alla l. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), alla L. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084, agli artt. 10 , 11 e 12 , delle disp. prel. cod. civ., ed all' art. 73 , terzo comma, Cost., deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame - nel far applicazione del principio tempus regit actum - aveva finito col disconoscere la portata (di interpretazione autentica), e la conseguente efficacia retroattiva, della disposizione di cui alla L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a) - che aveva riformulato il previgente art. 20, cit., - così come del resto *expressis verbis* previsto dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084 (secondo il cui disposto "La L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , comma 1."); disposizioni, queste, che avevano ricondotto l'attività interpretativa consentita dall'art. 20, cit., agli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, precludendo all'amministrazione - a fronte di più alternative legittime - di riqualificare l'atto sol perché la legittima scelta del contribuente corrispondente ad un prelievo fiscale meno oneroso;

2.3 - il terzo motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., reca la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , e art. 11 della Tariffa allegata, parte prima, deducendo la ricorrente che la citata disposizione non poteva consentire di riqualificare l'atto registrato (cessioni di quote di partecipazione in società, seppur totalitarie) nei termini di una cessione di azienda, considerato che venivano (così) in rilievo fattispecie negoziali connotate da effetti giuridici ben diversi, - sul piano civilistico e su quello delle obbligazioni tributarie implicate - che, oltretutto, difettavano nell'atto pattuizioni tipiche del contratto di cessione di azienda - clausole contrattuali delle quali la stessa gravata sentenza non aveva dato conto - e che irrilevanti, ad ogni modo, rimanevano i meri effetti economici della cessione, per quanto il contesto economico di invero delle cessioni (pur) desse conto dei genuini interessi perseguiti in relazione all'acquisizione, da parte di Nuova Cogea Srl, delle attività di prevendita di prodotti da forno surgelati (già) gestite da ITALIAN FOOD SERVICE Srl

3. - Occorre premettere che, secondo un consolidato orientamento interpretativo della Corte, laddove il giudizio si sia svolto, così come nella fattispecie, con pluralità di parti in causa scindibile, la notifica dell'impugnazione alla parte che (quale condebitore solidale) non sia destinataria dell'impugnazione stessa assolve, al pari della notificazione prevista dall' art. 332

cod. proc. civ. (che non contiene una vocatio in ius), ad una mera Utis denunciatio, in quanto volta a far conoscere al destinatario della notifica l'esistenza della proposta impugnazione, al fine di consentire la proposizione dell'impugnazione in via incidentale nello stesso processo qualora la stessa non sia esclusa o preclusa (Cass., 27 aprile 2018, n. 10171 ; Cass., 16 aprile 2007, n. 9002).

Ne consegue, pertanto, che - in disparte l'ammissibilità di un'impugnazione incidentale tardiva con ricorso adesivo (v. ora Cass. Sez. U., 28 marzo 2024, n. 8486) - il ricorso proposto dalla Unione Fiduciaria Italiana è stato tempestivamente notificato il 29 aprile 2020 (a fronte di sentenza pubblicata il 30 ottobre 2019).

4. - Tanto premesso, il primo ed il secondo motivo del ricorso principale nonché il secondo ed il terzo motivo del ricorso incidentale -dal cui esame consegue l'assorbimento del primo motivo dello stesso ricorso incidentale - sono fondati, e vanno accolti.

5. - Il testo originario del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 (in buona sostanza riproduttivo del previgente D.P.R. n. 634 del 1972, art. 19) disponeva che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente."

La Corte, in relazione alla portata applicativa di detta disposizione, ha avuto modo di precisare che la stessa ha natura di regola interpretativa e non di norma antielusiva, sicché l'Amministrazione finanziaria può procedere alla riqualificazione del negozio senza necessità di un previo contraddittorio endoprocedimentale (Cass., 13 ottobre 2020, n. 22037 ; Cass., 30 maggio 2018, n. 13610 ; Cass., 9 aprile 2018, n. 8619 ; Cass., 9 gennaio 2018, n. 313 ; Cass., 19 giugno 2013, n. 15319); e, per quel che qui più rileva, che detta disposizione deve essere intesa nel senso che, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, l'Ufficio è tenuto ad attribuire rilievo preminente alla causa reale del negozio, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali tra loro collegate, così che l'Amministrazione finanziaria può riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro gruppo o individuo (v. Cass., 2 dicembre 2015, n. 24594 ; Cass., 20 maggio 2009, n. 11666 ; per il rilievo che la riqualificazione, ex art. 20, cit., "non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile" salva la prova di un disegno elusivo e delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici, v. Cass., 27 gennaio 2017, n. 2054 cui adde Cass., 10 marzo 2020, n. 6790 , in motivazione; Cass., 15 gennaio 2019, n. 722).

5.1 - La L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), ha, quindi, ridisegnato le coordinate regolative dell'art. 20, cit., il cui contenuto ne è uscito riformulato nei seguenti termini: "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.";

e detta disposizione - cui la Corte aveva attribuito natura innovativa e, con ciò, non retroattiva (Cass., 9 gennaio 2019, n. 362 ; Cass., 28 febbraio 2018, n. 4589 ; Cass., 23 febbraio 2018, n. 4407 ; Cass., 26 gennaio 2018, n. 2007) - ha formato oggetto di un ulteriore intervento da parte del legislatore che, con la L. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084, ha precisato che "La L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , comma 1."

5.2 - Le questioni di costituzionalità sollevate nei riguardi della riformulazione dell'art. 20, cit., quale disposizione di interpretazione autentica, sono state, quindi, disattese dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 21 luglio 2020, n. 158 ; Corte Cost. 16 marzo 2021, n. 39); e il Giudice delle leggi ha, in particolare, rimarcato che:

- "il senso fatto palese dal significato proprio delle parole della disposizione denunciata (secondo la loro connessione), i correlativi lavori preparatori (in particolare la relazione illustrativa all' art. 1 , comma 87, della legge n. 205 del 2017) e tutti i comuni criteri ermeneutici (in particolare, quello sistematico) convergono univocamente nel far ritenere la disposizione oggetto delle questioni come intesa a imporre che, nell'interpretare l'atto presentato a registrazione, si debba prescindere dagli elementi "extratestuali e dagli atti ad esso collegati", salvo quanto disposto dagli articoli successivi del medesimo D.P.R. n. 131 del 1986 .";

- l'interpretazione evolutiva della disposizione di cui all'art. 20, cit., quale sottesa alla ricostruzione operata dalla Corte, "non equivale a priori a un'interpretazione costituzionalmente necessitata" dei parametri costituzionali evocati (art. 3 e art. 53 Cost.), in quanto "è possibile ritenere compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse, rispetto a quelle utilizzate dal rimettente, di "atto presentato alla registrazione" e di "effetti giuridici", in relazione alle quali considerare la capacità contributiva, tenendo conto dell'individuazione delle voci in tariffa distintamente stabilite dal testo unico dell'imposta di registro. Tali possibili diverse nozioni, convalidate dalla novella censurata, riguardano lo stesso presupposto d'imposta individuato dall' art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 , che deve essere vagliato alla luce della disciplina del tributo nel suo complesso.";

- gli interventi normativi che hanno inciso sull'originaria formulazione dell'art. 20, cit., "nel confermare la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili", risultano coerenti "con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di "imposta d'atto" storicamente riconosciuta al tributo di registro dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta. Per quanto possa apparire, de iure condendo, in parte obsoleta rispetto all'evoluzione delle tecniche contrattuali, tale natura non risulta superata dal legislatore positivo tenuto conto dell'attuale impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro.";

- detti interventi - in quanto volti ad escludere il rilievo di elementi extratestuali e di atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto sottoposto a registrazione - sono, quindi, finalizzati "a ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione (ovverossia al gestum, rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico), senza che possano essere svolte indagini circa effetti

ulteriori, salvo che ciò sia espressamente stabilito dalla stessa disciplina del testo unico... le ipotesi riconducibili all'accezione restrittiva generale della nozione di "atto" presentato alla registrazione sono individuabili solo al di fuori di quelle, espressamente regolate dallo stesso testo unico, che ammettono la rilevanza degli effetti di separati atti o fatti collegati o, in altri termini, di vicende rientranti nel complessivo programma di azione costituito da un precedente negozio, che incideranno sul regime fiscale di quest'ultimo o comporteranno trattamenti d'imposta diversificati.";

da tanto conseguendo che "il criterio di qualificazione e di sussunzione in via interpretativa risulta omogeneo a quello della tipizzazione, secondo le regole del testo unico e in ragione degli effetti giuridici dei singoli atti distintamente individuati dal legislatore nelle relative voci di tariffa ad esso allegata.";

- "l'interpretazione evolutiva, patrocinata dal rimettente, di detto art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 , incentrata sulla nozione di "causa reale", provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell' art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 . Infatti, consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di "indebiti" vantaggi fiscali e di operazioni "prive di sostanza economica", precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea)." (così Corte Cost., 21 luglio 2020, n. 158).

5.3 - La giurisprudenza della Corte, successiva alla riformulazione dell'art. 20, cit., ed agli interventi della Corte costituzionale, ha rimarcato che il ricordato principio giurisprudenziale del rilievo preminente da attribuire alla "causa reale" del negozio, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti (c.d. prevalenza della sostanza sulla forma), può continuare ad essere fatto valere dall'amministrazione - con riferimento agli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione - seppur nei (più ristretti) limiti della unicità del dato documentale (instrumentum) che non consente più la considerazione di elementi extra-testuali e impone un'interpretazione ab intrinseco del gestum (v. Cass., 28 gennaio 2022, n. 2677 ; Cass., 22 aprile 2021, n. 10688 ; Cass., 1 aprile 2021, n. 9065); nonché che la funzione antielusiva deve essere fatta valere dietro applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 10-bis (Cass., 22 aprile 2021, n. 10688, cit.; v. altresì, in motivazione, Cass., 20 luglio 2023, n. 21535).

5.4 - Nella fattispecie va, pertanto, rimarcato, per un verso, che -dovendosi aver riguardo agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione - la tassazione di registro dell'atto di cessione (sia pur totalitaria) delle quote sociali andava strettamente correlata all'atto tipico presentato per la registrazione e, dunque, ai suoi effetti giuridici che hanno ad oggetto la partecipazione societaria e non anche l'azienda che rimane nella titolarità del soggetto collettivo, così senz'alcuna considerazione, nell'interpretazione dello stesso atto di cessione, della sostanza economica dell'operazione (in tesi) perseguita dai contraenti; e, per il restante, che la funzione antielusiva non poteva che essere perseguita secondo i presupposti sostanziali, e la disciplina procedimentale, posta dalla L. n. 212 del 2000 , art. 10-bis , una volta esclusa, ad ogni modo, la

legittimità di un'interpretazione dell'atto registrato complementare a quella desumibile da elementi extratestuali.

6. - L'impugnata sentenza va, pertanto cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario delle contribuenti.

Le spese dell'intero giudizio vanno compensate tra le parti in considerazione del sovrapporsi in corso di causa, sull'orientamento di legittimità di cui sopra s'è dato conto, di interventi normativi, e di conseguenti pronunce del Giudice delle Leggi, che hanno conferito alla res controversa profili di novità con mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti in contestazione tra le parti.

P.Q.M. La Corte, accoglie il ricorso principale nonché il secondo ed il terzo motivo del ricorso incidentale, assorbito il primo motivo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario delle contribuenti; compensa, tra le parti, le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza